

Audience publique du 25 janvier 2010

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes en matière
d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 25705 du rôle, déposée en date du 5 avril 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles KAUFHOLD, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., ..., demeurant à L-..., en sa qualité d'héritière en la succession de feu la dame BBB, veuve ..., ayant demeuré à L-..., tendant à la réformation et sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 février 2009, présentée comme ayant déclaré irrecevable les réclamations de la demanderesse contre les bulletins suivants :

- bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;
- bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;
- bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2000, émis le 23 mars 2005 ;
- bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001 ;
- bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2001 ;
- bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002, émis le 9 mai 2007 ;
- bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2002, émis le 9 mai 2007 ;
- bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003, émis le 9 mai 2007 ;
- bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2003, émis le 9 mai 2007 ;
- bulletin de l'impôt sur la fortune pour l'année 2001 ;
- bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2002 et 2003, émis le 9 mai 2007 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 24 août 2006 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Charles KAUFHOLD en date du 29 octobre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Laurent ENGEL, en remplacement de Maître Charles KAUFHOLD, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 janvier 2010.

Il résulte des pièces versées de part et d'autre en cause qu'en date du 23 mars 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés au titre de l'année 2000 concernant la « copropriété ...-BBB et consorts », ledit bulletin ayant été notifié à Madame

En date du 29 juin 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 6 émit encore un bulletin de l'impôt sur le revenu ainsi qu'un bulletin comportant calcul de la contribution dépendance de l'année 2000 au nom de feu Madame BBB.

En date du 9 mai 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 6 émit les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année et les bulletins comportant calcul de la contribution dépendance des années 2002 et 2003, ainsi que les bulletins de l'impôt sur la fortune pour les années 2002 et 2003, l'ensemble de ces bulletins ayant également été notifiée à Madame, la sœur de la demanderesse Madame

En date du 14 décembre 2007, la demanderesse introduisit en sa qualité d'héritière en la succession de feu Madame BBB, une réclamation devant le directeur des Contributions directes à l'encontre des bulletins d'impôt pour Madame BBB.

Par décision directoriale du 4 février 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes déclara la prédite demande irrecevable pour les motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 17 janvier 2006 par la dame ..., prise en sa qualité d'héritière en la succession de feu la dame BBB veuve ..., ayant demeuré à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamante critique la fraction de revenu imputée à feu sa mère en tant qu'ayant-droit de revenus établis en commun et en copropriété ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant à titre préliminaire que le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2000 a été mis à la poste sous pli fermé le 29 juin 2005 ;

Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

que la requête, datée du 16 janvier et entrée le 17 janvier 2006, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 4 octobre 2005 ;

Considérant que si ce délai est bien un délai de forclusion, aux termes du § 83 AO, et qu'aux termes du § 252 AO une réclamation tardive en devient irrecevable, l'instruction a révélé comme circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO), le fait que le bulletin entrepris a été notifié en l'espèce qu'à une seule cohéritière, n'ayant pas de son côté introduit d'instance contentieuse ;

Considérant que si chaque héritier d'un contribuable a qualité d'agir de son propre chef, notamment sur base des §§ 106 et 238 AO, il ne reste pas moins constant qu'au prescrit du § 91 AO les décisions et actes de l'administration fiscale ne produisent d'effet qu'autant qu'ils ont fait l'objet d'une notification, alors que l'incertitude quant à la date effective de notification doit profiter au réclamant (cf. déjà: Conseil d'État, 16 juillet 1982, n° 6502) ;

Considérant qu'il appert que la succession donnait lieu à controverse entre les deux cohéritières dès l'année 2000, de sorte qu'il ne peut être subsumée qu'une décision, adressée unilatéralement à l'une, vaille notification à l'autre ;

Considérant qu'il est avéré que la réclamante est intervenue en dates différentes au mois de décembre 2005 au bureau d'imposition y compétent, aux fins de connaître le bulletin émis, dont une copie figure en annexe de la requête introductive ;

qu'il s'ensuit à suffisance que la réclamation introduite le 17 janvier 2006 ne saurait se trouver forclosée dans le cadre du contentieux directorial ;

Considérant à titre principal que les revenus litigieux ont été établis séparément et en commun conformément au § 215, alinéa 2 AO ;

Considérant qu'une imposition, qui est basée en tout ou en partie sur des revenus établis séparément, ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement desdits revenus (§ 232, alinéa 2 AO) ;

Considérant d'ailleurs que si un bulletin d'établissement séparé et en commun a fait comme en l'espèce l'objet d'une réclamation, toute réformation du bulletin d'établissement entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur la base dudit bulletin d'établissement (§ 218, alinéa 4 AO) ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt individuel de l'année 2000 est irrecevable ; (...) »

Par requête déposée le 5 avril 2009, Madame ... a introduit un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de cette décision directoriale déclarant irrecevable sa réclamation datée du 17 janvier 2006 dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu individuel pour l'année 2000 litigieux, la demanderesse affirmant que ladite décision aurait déclaré irrecevable « *ses réclamations* » contre les bulletins suivants :

- bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;
- bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;
- bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2000, émis le 23 mars 2005 ;
- bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001 ;
- bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2001 ;
- bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002, émis le 9 mai 2007 ;
- bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2002, émis le 9 mai 2007 ;
- bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003, émis le 9 mai 2007 ;
- bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2003, émis le 9 mai 2007 ;
- bulletin de l'impôt sur la fortune pour l'année 2001 ;
- bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2002 et 2003, émis le 9 mai 2007.

La partie étatique soulève en tant que premier moyen l'irrecevabilité de ce recours pour libellé obscur, le délégué du gouvernement relevant en effet que si le recours visait la décision directoriale du 4 février 2009 pour avoir déclaré irrecevable des réclamations dirigées contre les 11 bulletins énumérés ci-avant, il ne mentionnerait en fait que la réclamation contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2000, émis le 23 mars 2005, ainsi que la réclamation contre les bulletins d'impôt sur le revenu, de calcul de la contribution dépendance et de la fortune pour les années 2001 à 2003, et ce alors pourtant que la décision directoriale déferée aurait pour seul et exclusif objet la réclamation de Madame ... du 17 janvier 2006, en sa qualité d'héritière de la dame ...-BBB limitée au seul bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000, émis le 29 juin 2006 à l'encontre de cette dernière par le bureau d'imposition 6, les autres bulletins d'impôt cités dans le recours n'ayant fait ni l'objet de la décision directoriale entreprise, ni d'ailleurs d'une autre réclamation introduite à ce titre devant le directeur, excepté le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2000, attaqué par une autre réclamation séparément introduite par le cabinet MMM en date du 22 juin 2005.

La demanderesse, pour sa part, s'oppose à ce moyen d'irrecevabilité en estimant que l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, ainsi que l'objet de la demande seraient suffisamment explicites afin de permettre d'identifier tant la décision déferée, que l'objet du recours : la requête introductive d'instance mentionnerait à ce sujet avec une précision suffisante tendre à la réformation, subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale du 4 février 2009.

La demanderesse précise encore considérer la décision directoriale du 4 février 2009 comme une réponse à son courrier du 14 décembre 2007, et non comme une réponse à son courrier du 16 janvier 2006, notifié à l'administration le 17 janvier 2006. Elle expose à ce sujet avoir, par lettre du 16 janvier 2006, demandé au préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6 de rectifier le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin

2005 sur deux points - lettre qui devrait s'analyser comme constituant un recours gracieux - et avoir, par lettre du 14 décembre 2007 introduit une « *réclamation contre les bulletins d'impôt pour ma mère BBB, émis le 29 juin 2005* » devant le directeur, cette réclamation faisant non seulement référence à la lettre du 16 janvier 2006, mais également à des bases d'imposition au revenu et à la fortune figurant dans les bulletins d'impôt sur le revenu, de calcul de la contribution dépendance et de la fortune pour les années 2001 à 2003.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la demanderesse.

En ce qui concerne le moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie publique, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, une requête introductive d'instance à déposer auprès du tribunal administratif doit notamment contenir, en dehors d'un exposé sommaire des faits, les moyens invoqués à l'appui du recours.

Si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'annulation de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or en l'espèce, non seulement la partie demanderesse mentionne des moyens de droit devant, selon elle, conduire à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale déferée, mais force est encore au tribunal de constater que la partie publique a pris position par rapport à ces moyens, de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Le tribunal constate cependant un désaccord entre les parties en ce qui concerne la portée du recours, les parties étant en effet en désaccord quant au courrier de la demanderesse devant être retenu comme constituant une réclamation au sens de la loi, Madame ... faisant plaider que la décision directoriale aurait répondu à son courrier du 14 décembre 2007, le courrier du 17 janvier 2006 ne constituant qu'un recours gracieux adressé à l'auteur du ou des bulletins litigieux, à savoir le préposé, tandis que la partie étatique maintient que le directeur aurait uniquement répondu au courrier du 17 janvier 2006.

Il appartient dès lors au tribunal, au vu de ce désaccord, de déterminer la portée de la décision directoriale déferée du 4 février 2009, c'est-à-dire de déterminer la réclamation rejetée par le directeur, étant rappelé que la nature décisionnelle d'un acte ne dépend pas uniquement de son libellé et de sa teneur, mais également de la demande qu'il entend rencontrer¹, et au-travers de la détermination de la réclamation, des bulletins lui déferés, la réponse à cette dernière question déterminant également la recevabilité du recours au vu de

¹ Trib. adm. 5 février 2007, n° 21736, Pas. adm. 2008, V° Actes administratifs, n° 14.

l'interdiction faite au contribuable de formuler au stade contentieux d'autres demandes que celles formulées au stade pré-contentieux, à savoir devant le directeur.

En effet, aux termes de l'article 58 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées [...] en revanche, les moyens nouveaux sont admis* ».

Partant, aux termes de cette disposition des demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation ne sont pas admissibles en cours d'instance, une « demande nouvelle » constituant une demande qui diffère de la réclamation - la demande initiale - par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée².

Il convient de prime abord de constater que la décision directoriale déférée, citée ci-avant *in extenso*, indique explicitement répondre à « *la requête introduite le 17 janvier 2006 par la dame ...* », de sorte qu'il y a lieu de retenir que le directeur - à tort ou à raison - a en tout état de cause entendu limiter la portée décisionnelle de sa décision au seul courrier lui parvenu le 17 janvier 2006.

Or, force est de constater que ledit courrier à quant à lui pour seul objet défini, l'« *impôt sur le revenu de l'année 2000 incombant à la succession de feu ma mère BBB veuve ...* », le bulletin afférent, émis le 29 juin 2005, étant par ailleurs encore formellement identifié dans le corps dudit courrier.

Il convient par ailleurs, à l'instar de la partie étatique, de constater que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2000 ne pouvait en tout état de cause faire l'objet ni du courrier du 17 janvier 2006 ni, *a fortiori* de la décision directoriale afférente alors que ledit bulletin a été attaqué par une autre réclamation introduite en date du 22 juin 2005, ce que la demanderesse précise d'ailleurs elle-même tant dans son courrier du 17 janvier 2006 que dans sa requête introductive d'instance. Quant aux autres bulletins d'impôt énumérés dans la requête introductive d'instance, il convient de relever, toujours à l'instar de la partie étatique, que ces autres bulletins, tous émis à une date bien postérieure à celle du 17 janvier 2006, ne pouvaient matériellement pas faire l'objet de la réclamation introduite le 17 janvier 2006.

Il s'ensuit qu'il y a lieu de retenir que la décision telle qu'actuellement déférée au tribunal, à savoir la décision directoriale du 4 février 2009, a pour seul objet le courrier de la demanderesse du 17 janvier 2006, lequel, pour sa part, a pour objet exclusif le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005.

Le tribunal doit cependant relever un autre problème, implicitement soulevé par la partie demanderesse, sans que celle-ci n'en tire cependant une quelconque conclusion quant à la légalité de la décision déférée.

Si d'une manière générale le destinataire d'une décision administrative individuelle est libre d'introduire un recours gracieux auprès de l'autorité ayant émis la décision afférente ou auprès du supérieur hiérarchique de ladite autorité, et que le fait de ne pas introduire un tel recours gracieux ne l'empêche pas d'introduire un recours contentieux directement contre la

² Voir Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, 81-85, n° 213, p.141.

décision lui faisant grief, il en est autrement au cas où une disposition légale ou réglementaire prévoit expressément une procédure de recours administratif à intenter contre la décision initiale. Le fait pour une telle disposition légale ou réglementaire de prévoir une procédure spéciale de recours administratif à l'encontre d'une décision administrative, oblige le destinataire de ladite décision, au cas où il souhaite voir modifier ou retirer ledit acte administratif, à recourir d'abord à la procédure spéciale telle que prévue par la loi avant de pouvoir introduire un recours contentieux devant les juridictions administratives³.

Or en la présente matière, le contribuable, confronté à un bulletin d'imposition, dispose de plusieurs recours spécifiques au droit fiscal, régis par des dispositions spéciales.

C'est ainsi que le contribuable dispose notamment, en vertu du paragraphe 94, alinéa 1^{er} de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », de la possibilité de faire retirer ou modifier son bulletin d'impôt, à condition toutefois qu'il ne soit pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux, possibilité communément considérée comme « *recours gracieux* » en ce sens que la demande afférente est adressée à l'autorité ayant pris la décision attaquée, à savoir le bureau d'imposition compétent.

Il peut encore déposer endéans un délai de trois mois une réclamation devant le directeur sur base du paragraphe 228 AO, le contribuable étant même obligé lorsqu'il veut soumettre l'imposition lui opposée au juge du fond, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre préalablement une telle réclamation au directeur.

Même si aucun formalisme n'est imposé aux contribuables en ce qui concerne la forme de l'introduction de leur réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe de préciser à qui le contribuable a voulu s'adresser et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du § 299 AO. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes⁴, le directeur saisi d'une réclamation pouvant en effet réformer l'imposition *in peius* sur base de ses propres mesures d'instruction.

Aussi, le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Cet alinéa commande une interprétation large de la notion de « *réclamation* ». Toutes les fois que la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux, l'administration devant au besoin se renseigner auprès du contribuable sur le sens à donner à sa déclaration⁵.

³ Trib. adm., 13 décembre 2000, n° 11253, Pas. adm. 2008, V° Procédure administrative non contentieuse, n° 116.

⁴ Trib. adm., 21 novembre 2005, n° 19625, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 448.

⁵ Trib. adm. 13 décembre 2004, n° 17626, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 449.

Or, il appert de l'étude du courrier du 16 janvier 2006, considéré par le directeur comme constituant une réclamation au sens du paragraphe 228 AO, que ledit courrier, adressé au préposé du bureau d'imposition 6, et non au directeur comme exigé par le paragraphe 228 AO, aurait en fait dû être considéré comme recours gracieux ou demande de redressement au sens du paragraphe 94, alinéa 1^{er} AO - la demanderesse demandant la modification du bulletin en question -, cette qualification résultant par ailleurs encore du courrier du 14 décembre 2007 de la demanderesse, qui précise la portée du courrier initial du 16 janvier 2006 comme ayant demandé « *au bureau d'imposition Luxembourg 6 de rectifier* » notamment le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000.

Quant à la portée du courrier du 14 décembre 2007, force est de constater que si celui-ci est directement adressé au directeur, il sollicite également la rectification de divers bulletins, mais non, du moins pas expressément, leur réexamen intégral.

Aussi, au vu de ces imprécisions il aurait à tout le moins appartenu à l'administration de se renseigner sur les intentions réelles de la demanderesse.

En tout état de cause, à supposer que le courrier du 14 décembre 2007 ait dû être considéré en tant que « réclamation », il y a lieu de rappeler le libellé de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif :

« Lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du paragraphe 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de 6 mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou de la demande comme rejetée et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. »

Quoiqu'il en soit, à défaut de tout moyen et de toute conclusion afférente de la demanderesse, tendant à voir dénier au directeur la compétence de procéder à un réexamen intégral de sa situation sur base du courrier du 17 janvier 2006, le tribunal retient uniquement que la décision telle qu'actuellement déférée au tribunal, à savoir la décision directoriale du 4 février 2009, a pour seul objet le courrier de la demanderesse du 17 janvier 2006, lequel, pour sa part, a pour objet exclusif le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005.

Dès lors, le recours, introduit à l'encontre de ladite décision directoriale statuant par rapport à une réclamation, est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

Quant au fond, la demanderesse critique le raisonnement du directeur pour avoir retenu qu'elle n'aurait dirigé son recours que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, et le bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, la demanderesse basant son argumentation sur la teneur du courrier daté du 14 décembre 2007.

Or, comme retenu ci-avant, le directeur n'a pas statué - à tort ou à raison, question échappant au tribunal dans le cadre précis du présent recours et des moyens y développés - par rapport au courrier daté du 14 décembre 2007, mais exclusivement par rapport à celui du 17

janvier 2006, lequel a pour objet exclusif le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005.

Dans la mesure où la demanderesse critique au travers de ce courrier du 17 janvier 2006 le calcul du revenu imposable tel que résultant du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés au titre de l'année 2000, sans pour autant avoir déféré ledit bulletin au directeur par le même courrier, il convient de retenir, en application du paragraphe 232 AO, que ladite réclamation du 17 janvier 2006 est irrecevable, un moyen tendant à énerver le bien-fondé de la fixation de bases d'imposition contenues dans un bulletin d'établissement en commun de revenus ne pouvant en effet pas, comme rappelé à bon droit par le délégué du gouvernement, être soulevé dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu reprenant le revenu ainsi imputé au contribuable, mais devant être soumis dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre ledit bulletin d'établissement⁶

Sur base des considérations qui précèdent, le recours est à rejeter pour être non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

met les frais à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 25 janvier 2010 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

Arny Schmit

Paulette Lenert

⁶ Trib. adm. 11 février 2004, n° 16698, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 578

